

INSTRUÇÃO

NÃO CLASSIFICADO

INSTRUÇÃO

MINISTÉRIO DA DEFESA NACIONAL

INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES

**CURSO DE PROMOÇÃO A OFICIAL GENERAL
2005/ 2006**

EMD N.º 11 – ESTUDO DE MÉDIA DURAÇÃO

**A FUNÇÃO INSPECÇÃO NA MARINHA,
NOS OUTROS RAMOS E NO MDN. O
TRIBUNAL DE CONTAS**



CMG GUILHERME CHAMBEL

18ABR2006

INSTRUÇÃO

NÃO CLASSIFICADO

INSTRUÇÃO

A função inspecção na Marinha, nos outros Ramos. O Tribunal de ContasResumo

Este estudo sobre a função inspecção na Marinha e nos outros Ramos das Forças Armadas permite concluir que o exercício adequado desta função pode contribuir decididamente para o aumento da eficácia no cumprimento das missões que lhes são atribuídas e, em simultâneo, para a obtenção de uma maior eficiência no emprego dos recursos que lhes são disponibilizados.

O exercício desta função processa-se de modo idêntico nos três Ramos das Forças Armadas, permitindo dar a conhecer aos seus órgãos superiores as deficiências existentes e identificar as soluções susceptíveis de as eliminar ou atenuar, sendo as propostas de solução apresentadas superiormente sob a forma de recomendações. Este exercício será tão mais importante quanto mais assente em valores como: o espírito de cooperação, a integridade, o futuro como espaço de realização, excelência profissional e valorização das pessoas.

A aceitação e a aplicação das recomendações do Tribunal de Contas no que concerne à utilização dos dinheiros públicos muito contribuirão para que sejam satisfeitos os critérios da economia, da eficácia e economia e alcançado o mérito do dispêndio.

Finalmente considera-se inevitável que as Forças Armadas passem a adoptar métodos modernos de gestão por objectivos e avaliação pelos resultados, o que envolverá necessariamente a utilização de indicadores-chave de desempenho tais como *“Ballanced Score Cards”*.

ÍNDICE**A função inspecção na Marinha, nos outros Ramos e no MDN. O Tribunal de Contas**

| | | |
|------|--|----|
| 1. | Introdução | 1 |
| 2. | Enquadramento | 2 |
| 3. | O Controlo Interno | 5 |
| 4. | A Auditoria Interna | 5 |
| 5. | A Função Inspecção no Ministério da Defesa Nacional e nas Forças Armadas. O Tribunal de Contas | 8 |
| 5.1. | A Inspecção-Geral da Defesa Nacional | 8 |
| 5.2. | A Inspecção na Marinha | 9 |
| 5.3. | A Inspecção no Exército | 12 |
| 5.4. | A Inspecção na Força Aérea | 14 |
| 5.5. | O Tribunal de Contas | 16 |
| 6. | Análise | 19 |
| 7. | Conclusões | 27 |

ANEXOS:

A – Glossário

B – *The UK National Audit Office (NAO)*

C – As Boas Práticas Auditoria

BIBLIOGRAFIA

“A Administração Pública necessita de habilitação legal para agir.”

(João Caupers in Introdução ao Direito Administrativo)

1. INTRODUÇÃO

Num mundo extremamente competitivo como é o nosso, a luta pela sobrevivência marca definitivamente a actividade das organizações, sendo a gestão eficiente dos recursos disponíveis um imperativo de que nenhum gestor poderá abdicar. Para que a eficiência seja possível torna-se necessário planear cuidadosamente as actividades, efectuar a análise dos desempenhos, determinar os desvios e posteriormente introduzir as necessárias correcções que permitam recolocar a organização no caminho certo. Com o objectivo de vencer as dificuldades que se apresentam no seu processo produtivo, as organizações vêm incorporando no seu interior estruturas destinadas a otimizar a qualidade do controlo das suas actividades, através da realização da sua monitorização ou auditoria interna. A Auditoria Interna vem-se constituindo numa função imprescindível para a boa gestão das empresas, pois é graças a ela que são conhecidos os desvios e determinadas as necessárias correcções que ajudam os gestores a bem decidir o que é melhor para a sua organização.

Com base no conhecimento do papel relevante que a Auditoria assume para o sucesso das empresas, os departamentos do Estado, os serviços da Administração Pública e as Forças Armadas vieram a integrar nas suas estruturas organizativas órgãos inspectivos, as Inspecções-Gerais, que exercem a função inspecção, baseada nos princípios e nas práticas mais modernas da Auditoria, com a finalidade de efectuar uma gestão baseada em rigorosos critérios de eficácia na realização dos objectivos e de eficiência no emprego dos recursos colocados ao seu dispor.

Neste estudo sobre a função Inspecção na Marinha, nos outros Ramos das Forças Armadas e no MDN, bem como sobre o papel desempenhado pelo Tribunal de Contas no controlo da administração financeira do Estado, pretendemos demonstrar a importância desta função para a melhoria da eficácia nestes organismos, obtida através do aumento da eficiência no emprego dos recursos que lhes são disponibilizados e ainda identificar eventuais medidas que possam contribuir para uma melhoria do exercício desta função. Iniciaremos este estudo com

o enquadramento da função inspecção exercida pelas Inspecções-Gerais. Prosseguiremos com uma abordagem à função auditoria e uma caracterização dos órgãos inspectivos internos da Marinha, do Exército, da Força Aérea, do MDN e Tribunal de Contas. Finda esta caracterização, faremos uma análise aprofundada às vulnerabilidades e potencialidades dos órgãos inspectivos internos anteriormente referidos, procurando identificar potencialidades e vulnerabilidades e identificar eventuais contributos que ajudem a melhorar a eficiência e eficácia das Forças Armadas, obtendo uma melhor rentabilização dos recursos empregues. Terminaremos o estudo com a apresentação de uma síntese conclusiva.

2. ENQUADRAMENTO

As sociedades modernas procuram desenvolver actividades que, de forma contínua e sustentada, contribuam para a segurança e o bem-estar de todos os seus elementos. Estas sociedades possuem no seu tecido orgânico múltiplas instituições e organizações que têm em comum o facto de se caracterizarem por *“não existirem para si mesmas, mas para alcançarem objectivos e produzirem resultados”*, devendo ser *“dimensionadas, estruturadas e orientadas em função dos objectivos e resultados que se pretendem alcançar”*.¹

As instituições ou organizações que integram o sector da Administração Pública - o universo em que nos situaremos – têm como fontes de financiamento os recursos financeiros disponibilizados pelo Estado e provenientes dos cidadãos contribuintes. O facto de estes recursos serem sempre escassos para fazer face às necessidades inventariadas, obriga a que a gestão obedeça a rigorosos critérios de eficácia na realização dos objectivos e de eficiência no seu emprego.

Se a actividade de gestão de qualquer instituição se rege pelos critérios que acabámos de referir, a relativa aos sectores da *“Administração Pública necessita de habilitação legal para agir. Ao contrário dos particulares que podem fazer aquilo que a lei não proíbe, os órgãos administrativos apenas podem fazer aquilo que a lei lhes impõe ou permite.”*² Assim, os responsáveis pelas organizações são confrontados com a necessidade de adoptarem, quer no planeamento, quer na execução das suas actividades, métodos e processos de elevada exigência técnica e ainda utilizar

¹ **Chiavenato**, Idalberto, Introdução à Teoria da Administração, cit., pp. 234.

² **João Caupers**, in Introdução ao Direito Administrativo.

todos os mecanismos de controlo interno que tempestivamente permitam conhecer os desvios e a adopção das medidas correctivas que viabilizem o cumprimento dos objectivos traçados, fazendo o melhor uso dos seus orçamentos.

Através do recurso ao controlo interno, as Administrações procuram, de uma forma dinâmica, ter em mão o domínio da actuação dos vários sectores da organização que permita enfrentar com sucesso os desafios que se perspectivam e atingir os objectivos conforme planeado. No entanto, como a dimensão das organizações e a grande variedade das suas actividades dificultam o controlo adequado por um número limitado de pessoas, surgiu a necessidade de uma função que permita avaliar a adequação e eficácia do sistema de controlo interno. Esta função, designada por Auditoria, desenvolvida por pessoal da organização ou não, verifica a existência, a eficácia e a optimização da actividade de controlo interno e da gestão, efectuando recomendações que ajudem o seu aperfeiçoamento e, desta forma, contribuam para o cumprimento dos objectivos da organização.³

A Auditoria a uma qualquer actividade é concluída com a apresentação do Relatório Final, que não é mais do que o produto intermédio do processo de comunicação e decisão entre a equipa de auditoria e a Direcção. Se a acção auditora for efectuada por uma entidade externa à empresa (Auditoria Externa), a auditoria termina com a apresentação do Relatório Final. No entanto, se a auditoria for efectuada por uma estrutura interna da organização, como na maioria dos casos acontece, a implementação dos planos de acção para eliminar ou atenuar as vulnerabilidades identificadas será conduzida sob a responsabilidade da Direcção e acompanhada pela estrutura interna de auditoria que verificará se as medidas correctivas são aplicadas. Este processo de acompanhamento, conhecido por “*follow-up*”, reveste-se de importância tal, que se considera que uma Auditoria Interna só fica completa quando este termina.

Nos vários sectores da Administração Pública existem estruturas organizativas adequadas que têm a seu cargo assegurar, através da fiscalização, a rigorosa observância da legalidade e o controlo da correcta administração dos meios postos à sua disposição, para que os objectivos sejam alcançados. Estas estruturas organizativas denominam-se inspecções-gerais e exercem actividades inspectivas

³ IIA – The Institute of Internal Auditors, Novas Orientações para o Enquadramento de Práticas Profissionais, Glossário, (tradução do IPAI) págs. N.º 32 a 39.

reguladas por normativos, baseados no preceituado pelas normas nacionais e internacionais de auditoria e revisão, como acontece com as que integram o nosso sector público administrativo.

A actividade da Inspeção-Geral da Defesa Nacional (IGDN), a estrutura que tem a cargo a função inspecção nas Forças Armadas e demais organismos e serviços integrados no Ministério da Defesa Nacional (MDN), encontra-se regulada pelo Decreto-Lei n.º 72/2001, de 26 de Fevereiro. A IGDN *“é um serviço central de inspecção, auditoria, fiscalização e apoio técnico do Ministério da Defesa Nacional, ..., que funciona na directa dependência do Ministro”* (cfr. artigo 1.º), ao qual *“... compete, em geral, velar pela rigorosa observância da legalidade e controlar a utilização dos recursos humanos, materiais e financeiros, tendo em vista a sua eficiência, eficácia, métodos e procedimentos de gestão, bem como a salvaguarda do interesse público”* (cfr. n.º 1 do artigo 3).

Conforme estabelecido pela Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas (Lei n.º 111/91, de 29 de Agosto), no seio de cada um dos Ramos das Forças Armadas existem estruturas organizativas que funcionam como órgãos de apoio dos seus Chefes de Estado-Maior para o estudo, concepção, planeamento e inspecção das actividades dos respectivos Ramos.

Apesar de em todas as instituições que integram a Administração Pública, a função controlo da gestão financeira se processar internamente, o facto de os recursos financeiros públicos provirem dos cidadãos contribuintes, possuidores de uma consciência cívica cada vez mais apurada, faz com que o controlo objectivo, credível e oportuno sobre o modo como tais recursos são utilizados seja uma necessidade inquestionável. Esta necessidade encontra-se contemplada na Constituição da República Portuguesa (CRP), quando no n.º 1 do artigo 216.º estabelece que o Tribunal de Contas (TC) é o órgão supremo para a fiscalização da legalidade das despesas públicas. No âmbito da sua actividade, o TC exerce essencialmente actividades de fiscalização preventiva e sucessiva e dispõe de competência sancionatória, actividades que serão caracterizadas no capítulo 5.

Por norma, as acções de controlo financeiro realizadas pelo TC caracterizam-se por possuírem naturezas técnicas e jurisdicional, sendo os resultados obtidos, por regra, tornados públicos. Estes resultados destinam-se aos órgãos de soberania e à

opinião pública em geral e podem implicar em certos casos a aplicação de sanções financeiras.

3. O CONTROLO INTERNO

A necessidade de as organizações atingirem com eficácia os seus objectivos e de empregarem eficientemente os recursos de que dispõem, faz com que os responsáveis pela sua gestão procurem ter o domínio contínuo do exercício da actividade da organização. Esse domínio envolve sempre um conjunto de atitudes e decisões sobre a utilização dos recursos, de manter ou alterar normas ou procedimentos que permitam a criação de valor e de estabilidade das organizações. O processo levado a cabo pela Administração, Direcção e outros membros da organização que permita a utilização eficaz e eficiente dos recursos, a manutenção de uma informação fiável e o cumprimento das leis e normas estabelecidas, designa-se por controlo interno⁴.

O sistema de controlo interno será tanto mais eficiente quanto mais sólida for a estrutura organizativa que o sustenta e melhor definidos estiverem os objectivos e planos da organização, bem assim como os direitos e obrigações de todos os seus membros, devendo ser flexível e assentar nos seguintes pilares: integridade, valores éticos e competência das pessoas.

4. A AUDITORIA INTERNA

Como acabámos de ver, as Administrações necessitam de manter um bom controlo interno das actividades exercidas pelas suas organizações para que possam manter o domínio da situação. No entanto, com o crescimento das organizações, o acompanhamento do funcionamento dos sistemas de controlo interno é difícil, pelo que as administrações acabam por delegar a responsabilidade numa estrutura interna, ou não, que ajude a melhorar a credibilidade e a fiabilidade das instituições, potenciando a gestão, através do desenvolvimento de uma função que permita verificar o modo como a actividade de controlo interno se processa e

⁴ De acordo com o IIA, “controlo é qualquer acção empreendida pela gestão, pelo conselho e outra entidades para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade do alcance dos objectivos e metas da organização. A gestão planeia, organiza e dirige o desempenho de acções suficientes para assegurar com razoabilidade que os objectivos serão alcançados.”

recomendar as alterações necessárias para que a mesma aumente a sua eficácia e contribua significativamente para o sucesso da organização onde se insere. Esta função independente de avaliação criada no seio das organizações e designada por *Auditoria Interna* é, segundo o IIA, “*uma actividade independente, de avaliação objectiva e de consultoria, com o objectivo de acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Pretende ajudar a organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia da gestão de risco, do controlo e dos processos de governação*”.⁵

A actividade da Auditoria Interna proporciona às administrações das organizações resposta a necessidades, tais como:

- “*Dar a conhecer à Direcção se as metas planificadas estão a ser alcançadas;*
- *Dar a conhecer à Direcção se os controlos internos implantados são suficientes para garantir a protecção dos activos e a sua adequada utilização;*
-
- *Garantir à Direcção que as políticas, procedimentos, planos e controlos estabelecidos são os adequados e foram postos em prática;*
- *Garantir que a gestão do risco é adequada a fim de obter a consecução dos objectivos.*”⁶

A Auditoria Interna deverá ser independente e neutra, condições essenciais para que os juízos emitidos possam ser imparciais e sem preconceitos. A par destas condições, “*a Auditoria Interna deve gozar de autoridade necessária para que as conclusões e recomendações que emita sejam aceites e consideradas adequadas pelas pessoas do departamento afectado.*”⁷

A eficácia de um departamento de Auditoria Interna está muito ligada à qualidade das pessoas, devendo estas possuir qualificações profissionais de acordo com as tarefas que são chamadas a desempenhar. Aos bons conhecimentos técnico-profissionais devem os profissionais juntar boas características de tolerância, capacidade de análise, sensatez e imaginação.

O planeamento constitui-se como um factor relevante para o sucesso da Auditoria, sendo por norma elaborado um plano anual para que sejam realizados os

⁵ IIA, www.theia.org.

⁶ **Morais**, Georgina e **Martins**, Isabel; Obra citada, pág. 63.

⁷ **Morais**, Georgina e **Martins**, Isabel; Obra citada, pág.73.

exames adequados e eficientes que contribuam para que a Auditoria Interna concretize os seus objectivos em tempo útil, mesmo quando ocorram acontecimentos inesperados.

Antes da realização de qualquer auditoria deverá ser elaborado o respectivo programa de trabalho que não será mais do que um plano pormenorizado de práticas correntes de auditoria e de avaliação de controlo baseado nas normas estabelecidas pela organização em apreço e que normalmente estão compiladas num manual aprovado pela Direcção, o Manual de Auditoria. Simultaneamente com a aprovação do plano de auditoria pela entidade competente⁸ será por esta emitida uma Carta ou Directiva onde constará o objectivo, autoridade e responsabilidade da actividade de auditoria. Este documento deverá conter:

- A definição da posição da actividade de auditoria no interior da organização;
- A autorização para acesso aos arquivos, pessoal e outros recursos necessários ao desenvolvimento do trabalho;
- A definição do âmbito das actividades da auditoria.

O relatório da Auditoria é um dos documentos mais relevantes da função, pois é através dele que é endereçado à Administração o resultado da Auditoria. Antes de ser emitido o Relatório Final da Auditoria⁹, o chefe da equipa de auditoria deverá comentar as conclusões e recomendações com o responsável da área auditada, pois tal procedimento evita ou corrige mal entendidos e permite clarificar pontos concretos do exame sobre o qual vai redigir a sua opinião. Após a aprovação do Relatório Final pela Administração dá-se início à fase de “*follow-up*” (acompanhamento) na qual são implementadas as recomendações apresentadas no relatório. A extensão e profundidade deste “*follow-up*” está muito dependente do risco associado às deficiências identificadas, pois quanto maior for o risco mais extensos serão os procedimentos de “*follow-up*”.

A auditoria só ficará completa quando tiver terminado a fase de “*follow-up*”.

⁸ Conselho de Administração, comité de Auditoria, Gerência ou Conselho Directivo.

⁹ O relatório final deve reunir os seguintes requisitos: ser construtivo, objectivo, conciso, oportuno e claro.

5. A FUNÇÃO INSPECÇÃO NO MDN E NOS RAMOS DAS FORÇAS ARMADAS. O TRIBUNAL DE CONTAS

5.1. A INSPECÇÃO-GERAL DA DEFESA NACIONAL

A Inspeção-Geral da Defesa Nacional (IGDN), criada pelo DL 72/2001, de 26 de Fevereiro, *“é um órgão central de inspecção, auditoria, fiscalização e de apoio técnico do Ministério da Defesa Nacional, dotado de autonomia administrativa, que funciona na directa dependência do Ministro da Defesa Nacional”* (cfr. artigo 1.º). A actuação da IGDN *“abrange as Forças Armadas e os organismos integrados no MDN ou tutela do Ministro da Defesa Nacional”* (cfr. artigo 2.º) e tem como incumbência *“velar pela rigorosa observância da legalidade e controlar a utilização dos recursos humanos, materiais e financeiros, tendo em vista a sua eficiência, eficácia, métodos e procedimentos de gestão, bem como a salvaguarda do interesse público”* (cfr. n.º 1 do artigo 3.º).

No âmbito da acção inspectiva e fiscalizadora da IGDN destacamos as seguintes competências (cfr. artigo 3.º):

- *“Verificar de forma sistemática, o cumprimento da lei pelos organismos e serviços ...”;*
- *“Realizar inspecções ordinárias e utilizar métodos de auditoria com vista à regular avaliação da eficiência e eficácia dos organismos e serviços inspeccionados, de acordo com o respectivo plano de actividades”;*
- *“Acompanhar a resolução das faltas, deficiências e anomalias reveladas no decurso das actividades inspectivas e de análise, até à respectiva conclusão”;*
- *“Elaborar, propor e difundir normas e instruções aplicáveis ao enquadramento das actividades de inspecção, definindo nomeadamente, os respectivos critérios de avaliação”;*
- *“Propor a adopção de medidas de aperfeiçoamento da administração dos meios, materiais e financeiros, e para o bom funcionamento dos sistemas, bem como para a resolução de eventuais deficiências.”.*

No desempenho das acções de inspecção, as equipas de inspecção ou os inspectores gozam de poderes instrutórios de que destacamos os seguintes (cfr. artigo 18.º):

- *“Ter acesso a todos os órgãos, serviços, unidades ou estabelecimentos em que tenham de exercer as suas funções;*
- *Requisitar ou reproduzir para consulta ou junção aos autos quaisquer processos ou documentos;*
- *Proceder à selagem de quaisquer instalações, dependências, cofres ou móveis e requisitar, quando isso se mostre indispensável e lavrando auto, quaisquer objectos de prova;*
- *Participar superiormente a recusa de quaisquer informações ou elementos solicitados, bem como a falta injustificada de colaboração”.*

No final de cada acção de inspecção é elaborado um relatório onde constará obrigatoriamente (cfr. artigo 26.º):

- As diligências instrutórias efectuadas;
- As irregularidades, deficiências ou anomalias encontradas, a respectiva qualificação jurídica e os elementos de prova produzidos;
- As providências concretas que entenda deverem ser adoptadas.

O relatório da inspecção será submetido a despacho do inspector-geral que elaborará um parecer que, juntamente com o relatório, será enviado ao Ministro da Defesa Nacional.

5.2. A INSPECÇÃO NA MARINHA

Baseando-se no estabelecido no artigo 12.º da Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas (Lei n.º 111/91, de 29 de Agosto) que estabelece que *“os estados-maiores podem assumir funções de direcção, controlo, conselho e inspecção, quando não existam órgãos com essa função”*, a Marinha não criou um órgão especificamente vocacionado para a realização da função, atribuindo o exercício desta função ao Estado-Maior da Armada (EMA) que, de acordo com o artigo 1.º da Lei Orgânica da Marinha, é *“... o órgão de apoio do CEMA para o estudo, concepção, planeamento e inspecção das actividades da Marinha”*. Esta função encontra-se consolidada pelo Decreto-Regulamentar n.º 21/94, de 1 de Setembro, que estabelece que:

- Compete ao EMA “...promover e assegurar a execução da inspecção dos comandos, forças, unidades e outros órgãos da Marinha” (cfr. alínea e) do artigo 2.º);
- Compete ao VCEMA “...dirigir e controlar a intervenção do EMA no âmbito das actividades de inspecção” (cfr. alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º);
- O exercício da função inspecção pelo EMA incide sobre o cumprimento da legislação e das determinações existentes, a correcta administração dos recursos postos à disposição e avaliação dos graus de desempenho, abrangendo a proposta de medidas de correcção eventualmente necessárias (cfr artigo 21.º).

Paralelamente à condução da função inspecção pelo EMA, os decretos-regulamentares da estrutura orgânica da Marinha atribuem competências aos titulares dos Órgãos Centrais de Administração e Direcção (OCAD) para inspeccionarem os órgãos e serviços da Marinha no âmbito da autoridade técnica de que dispõem, bem como aos comandantes operacionais e administrativos para avaliarem as unidades atribuídas. No que diz respeito às auditorias financeiras e inspecções aos sistemas de controlo financeiro e patrimonial, a sua realização é da responsabilidade da Direcção de Apuramento de Responsabilidades (DAR), como estabelecem os artigos 8.º e 9.º do Decreto-Regulamentar n.º 24/94, de 1 de Setembro.

O exercício da função inspecção na Marinha é efectuado de acordo com as instruções contidas na publicação IAA (3) – Actividades de Inspeção.

As inspecções têm como principal objectivo contribuir para o aumento da eficiência e da eficácia da Marinha no cumprimento das missões atribuídas, consistindo, fundamentalmente, na verificação da observância da legalidade e adequabilidade da administração dos meios humanos, materiais e financeiros. As inspecções permitem conhecer as deficiências existentes e identificar soluções susceptíveis de as eliminar ou atenuar, pelo que envolvem sempre a apresentação de recomendações para aprovação superior.

Qualquer inspecção é sempre iniciada por uma directiva a ser promulgada pelo titular da entidade competente. A directiva em apreço deverá incluir, entre outros elementos, os objectivos específicos a atingir, a constituição da equipa de inspecção

e identificação do respectivo chefe e ainda o período fixado para a realização da inspecção. O chefe da equipa de inspecção é o responsável pela elaboração do plano de inspecção e pela obtenção da sua aprovação pelo titular da entidade que determina a inspecção.

As inspecções são executadas de acordo com os respectivos planos de inspecção, devendo os titulares dos órgãos inspeccionados assegurar toda a colaboração à equipa de inspecção por parte do pessoal sob as suas ordens.

No final da inspecção, o chefe da equipa de inspecção elaborará um projecto de relatório que, após ser visado pelo titular da entidade que determinou a inspecção em causa, será enviado à entidade inspeccionada para análise prévia e elaboração de eventual contraditório¹⁰. Decorridos quinze dias úteis após o envio do projecto de relatório à entidade inspeccionada, a entidade inspectora aguardará pela recepção de eventual contraditório da entidade inspeccionada, posto o que elaborará o relatório final, onde, para além da análise das recomendações, poderá incluir no seu despacho o que entender apropriado, nomeadamente apreciações sobre a aceitabilidade das discrepâncias verificadas e valorizações dos aspectos qualitativos superiores aos padrões exigíveis.

Após a aprovação das recomendações do relatório, deve a entidade inspectora identificar as entidades responsáveis por accionar a correcção das anomalias identificadas e promover a eliminação ou minimização das mesmas, tendo em atenção a sua importância.¹¹ A entidade inspectora deverá manter o acompanhamento das situações enquanto as deficiências não forem eliminadas ou minimizadas.

Com o objectivo de manter um adequado acompanhamento do exercício da função inspecção na Marinha, foi recentemente desenvolvido um sistema de informação dedicado, o **Sistema de Gestão das Actividades de Inspeção (SIGAI)** que inclui como principais funcionalidades: a utilização de listas de verificação

¹⁰ O procedimento do contraditório foi introduzido na sequência do Despacho do MEDN n.º 212/2003, de 22 de Outubro.

¹¹ A importância das recomendações está associada ao factor de risco associado e determina o prazo em que as acções correctivas devem ser implementadas, classificando-se como:

- Crítica - resolução dentro de 48 horas;
- Muito importante – resolução entre 3 a 10 dias;
- Importante – resolução entre 10 a 30 dias;
- Normal – resolução entre 1 e 6 meses;
- Geral ou Genérica – resolução até 1 ano.

programáveis, a agenda das actividades de inspecção internas e externas, a classificação parametrizável das recomendações, indicadores estatísticos e de gestão da actividade de inspecção e “*Helpdesk SIGAI on-line*”. O SIGAI, cuja entrada em funcionamento ocorreu em 27 de Março último, veio introduzir uma maior simplificação e agilização dos processos de programação, execução e controlo da actividade de inspecção, contribuindo significativamente para que a Marinha possa cumprir eficazmente as suas missões e obter maior eficiência dos recursos que lhe são disponibilizados.

5.3. A INSPECÇÃO NO EXÉRCITO

O sistema de inspecção do Exército foi reorganizado na sequência da publicação do Decreto-Lei n.º 50/93, de 26 de Fevereiro que estabeleceu a Lei Orgânica deste Ramo, assentando na Inspeção-Geral do Exército (IGE).

A IGE é o órgão de apoio técnico do General Chefe do Estado-Maior do Exército (CEME) no exercício das funções de controlo e avaliação, competindo-lhe:

- Fiscalizar o cumprimento das disposições em vigor e das determinações do CEME;
- Avaliar o grau de eficácia geral das Unidades, Estabelecimentos e Órgãos do Exército;
- Propor medidas conducentes ao constante aperfeiçoamento do Exército;
- Realizar inspecções ordinárias e extraordinárias que poderão ser gerais, operacionais, de programas e sistemas, técnicas, de natureza económico-financeira, administrativas, logísticas ou de instrução.

A IGE tem a incumbência de:

- Elaborar o Plano Anual de Inspeções do Exército, o qual engloba o calendário-programa das várias entidades executantes dos outros níveis de inspecção e as inspecções a serem realizadas pela própria IGE. Neste plano anual constarão ainda as inspecções, cuja execução for superiormente cometida à IGE.
- Apreciar os resultados de toda a actividade de inspecção e retirar dos respectivos relatórios os elementos que requeiram posterior tratamento específico pelas entidades competentes ou de particular atenção ao nível superior do Exército.

A actividade da inspecção no Exército encontra-se regulada pela publicação RAD 95 – Regulamento para Inspecção no Exército¹² e realiza-se aos seguintes níveis¹³:

- Comando do Exército – efectuada pela IGE, podendo incidir sobre todas as Unidades, Estabelecimentos e Órgãos;
- Órgãos Centrais da Administração e Direcção (Comandos Funcionais) – realizada pelos Comandos Funcionais; e enquadra-se no tipo de inspecções técnicas, podendo incidir sobre os Órgãos constitutivos desse Comando e sobre as Unidades, Estabelecimentos e Órgãos na sua dependência funcional;
- Comando Operacional das Forças Terrestres (COFT) – efectuada pelo COFT aos Comandos Operacionais Subordinados, Comandos das Grandes Unidades de Natureza Operacional ou outras sob sua dependência e forças e meios que lhe forem atribuídos, visando inspecções de carácter operacional;
- Comandos Territoriais e de Natureza Territorial – realizada pelos Comandos do Governo Militar de Lisboa, das Regiões Militares e Zonas Militares, do Comando Militar de Santa Margarida e Comando das Tropas Aerotransportadas, às Unidades, Estabelecimentos e Órgãos na sua dependência hierárquica, visando qualquer tipo de inspecção;
- Comandos das Grandes Unidades de Natureza Operacional – efectuada pelos Comandos da Brigada Mecanizada Independente, Brigada Ligeira de Intervenção, Brigada Aerotransportada Independente e Brigadas de Defesa do Território às unidades que as integrarem e quando na sua dependência, visando a organização, a instrução colectiva e o treino operacional.

A IGE desenvolve a sua actividade através da realização de Inspecções Gerais Ordinárias (IGO), Avaliações Operacionais (OPEVAL) e Inspecções Extraordinárias (IE), recebendo e recolhendo a informação que, depois de tratada, permitirá o diagnóstico das diversas situações que se lhe deparam, difundindo os indicadores para os vários níveis da estrutura orgânica do Exército, com vista à tomada de medidas tendentes à correcção das deficiências detectadas. Esta actividade é

¹²O **RAD 95 – Regulamento para Inspecção no Exército** contém as normas que fixam os procedimentos relativos à actividade de inspecção do Exército, sua coordenação e avaliação, tendo em vista o aumento da eficácia e rendimento de tal actividade sem prejudicar a funcionalidade das Unidades, Estabelecimentos e Órgãos.

¹³ **RAD 95**, págs. 1-3 a 1-5.

programada e realizada tendo em vista os superiores interesses do Exército e visa exclusivamente a obtenção dos elementos essenciais para avaliação do estado e possibilidades das Unidades, Estabelecimentos e Órgãos inspeccionados.

A preparação das inspecções começa pela elaboração de um Plano Geral¹⁴ para a execução da inspecção, a ser elaborado pelo chefe da equipa de inspecção, e onde serão incluídos os elementos que garantam que a inspecção decorra de forma coordenada, designadamente o calendário das acções a executar, constituição da equipa de inspecção, a sequência das acções de inspecção, a reunião final e os elementos necessários para a elaboração de registos e relatórios

Após a conclusão da inspecção, terminada com a realização da Reunião Final, é elaborado o Relatório Final da inspecção, o qual será a base documental de referência para a determinação das acções consideradas como adequadas para a eliminação ou minimização das deficiências identificadas durante a IGO. Este relatório deverá conter não só a descrição de como a IGO decorreu, mas também a identificação das deficiências que afectem a eficiência e a eficácia da Unidade/Estabelecimento/Órgão inspeccionada, os aspectos significativos que justifiquem a apreciação efectuada e as recomendações quanto às medidas que deverão ser adoptadas pelas entidades competentes, designadamente pelos Órgãos Centrais de Administração e Direcção e EME. Estes Órgãos devem desencadear as medidas necessárias à pronta correcção das deficiências, faltas e/ou limitações que tenham sido identificadas, dando conhecimento à IGE das acções mandadas desencadear, bem como das situações que não podem ser resolvidas dentro dos prazos identificados para a sua resolução.

A IGE informará o Comando do Exército dos assuntos que, pela sua importância ou por ultrapassarem a capacidade de resolução das entidades intervenientes no processo, entende que devem merecer tratamento adequado ao nível superior do Exército.

5.4. A INSPECÇÃO NA FORÇA AÉREA

A Inspeção na Força Aérea é assegurada por uma estrutura dotada de responsabilidades orgânicas permanentes, designada por Sistema de Inspeção da

¹⁴ **RAD 95**, pág. A-6.

Força Aérea (SIFA), a qual tem como objectivo geral facultar ao Chefe do Estado-Maior da Força Aérea (CEMFA), aos Comandos Funcionais e Chefias Superiores, o conhecimento da eficiência, eficácia e pertinência dos recursos humanos e materiais que lhes estão atribuídos. O SIFA¹⁵ inclui a Inspeção-Geral da Força Aérea (IGFA), estruturas próprias dos Comandos Funcionais e Órgãos situados a esse nível de decisão e outros Órgãos a quem tal responsabilidade está cometida.

O Sistema de Inspeção na Força Aérea está regulado pela publicação RFA 25-1(B) – Sistema de Inspeção da Força Aérea (SIFA).

A actividade de inspeção na Força Aérea abrange todos os escalões da cadeia hierárquica, sendo exercida:

- A nível superior pela IGFA, com incidência em toda a Força Aérea e com especial relevância para as actividades dos Comandos Funcionais e Órgãos situados a esse nível de decisão;
- A nível intermédio pelos Comandos e Órgãos situados a esse nível de decisão, incidindo sobre as actividades das unidades e órgãos na sua dependência hierárquica e ainda sobre as subunidades e órgãos pertencentes a unidades, ou equivalentes, não hierarquicamente dependentes, mas sobre os quais exercem autoridade técnica;
- A nível de Unidades e Órgãos equivalentes pelos respectivos Comandantes, Directores ou Chefes, nas áreas sob a sua responsabilidade.

A actividade de inspeção na Força Aérea abrange as seguintes áreas: Administração Financeira; Documentação; Informática; Logística; Operações; Organização; Pessoal; Prevenção de Acidentes; Protecção Ambiental; Qualidade; Segurança Militar e Informações.

A IGFA, pilar do SIFA, exerce a sua acção em toda a Força Aérea, contribuindo significativamente para o sucesso do controlo do Chefe do Estado-Maior da Força Aérea, de quem depende directamente. A IGFA tem a incumbência de preparar o Plano Anual de Inspeções, dando dele conhecimento à IGDN. Este Plano, constituído pelas Inspeções Programadas¹⁶, integra as inspeções a cargo da IGFA

¹⁵ in **RFA 25-1(B) – Sistema de Inspeção da Força Aérea (SIFA)**, Estado-Maior da Força Aérea, 1998, cfr pág. 2-1)

¹⁶ Poderão surgir Inspeções Inopinadas sempre que surjam motivos que justifiquem a sua realização e poderão ser desencadeadas por qualquer órgão da estrutura de comando da Força Aérea.

e as que serão realizadas pelos Comandos e Órgãos situados a esse nível de decisão.

As inspecções abrangem diferentes tipos de que destacamos os seguintes¹⁷:

- Inspecção Global – Inspecção conduzida pela IGFA com a finalidade de avaliar a qualidade como um comando, unidade ou órgão desempenha e cumpre a sua missão;
- Inspecção ao SIFA – Inspecção conduzida pelo Inspector-Geral da Força Aérea e destinada a avaliar o desempenho do SIFA;
- Inspecção de Prevenção de Acidentes – Inspecção conduzida pela IGFA, pelos Comandos Funcionais e pelas unidades e órgãos com responsabilidades na área de prevenção de acidentes com a finalidade de analisar as áreas da organização que possam ser susceptíveis de afectar a prevenção de acidentes, detectando eventuais pontos fracos e identificando as medidas necessárias para a boa prevenção de acidentes.

Após terminada a inspecção, é elaborado o Relatório Final que será enviado para despacho da entidade que determinou a inspecção¹⁸, sendo de seguida enviadas cópias à unidade/órgão inspeccionado; ao Comando Funcional de que a unidade/órgão inspeccionado depende; aos Comandos Funcionais e Órgãos situados a esse nível de decisão intervenientes no processo correctivo de uma ou mais anomalias detectadas no decurso da inspecção; à IGFA; a outros órgãos ou entidades, quando pertinente. Simultaneamente procede-se ao registo dos dados relevantes e decorrentes da inspecção no Sistema de Informação da Inspecção da Força Aérea (SIIFA), a partir do qual é posteriormente efectuado o acompanhamento da correcção das anomalias e/ou deficiências verificadas durante a inspecção.

5.5. O TRIBUNAL DE CONTAS

A CRP, no seu artigo 216.º, estabelece que o TC é o órgão, independente em relação à Administração Pública e aos restantes órgãos do Estado, que em Portugal

¹⁷ Para além destes tipos ainda se realizam inspecções de Programas e Sistemas (normalmente conduzidas pela IGFA), Inspecções Técnicas e Inspecções Sectoriais (ambas podem ser conduzidas pelo Vice-CEMFA, Comandos Funções, Direcção de Informática e outros órgãos com responsabilidade inspectiva), Inspecções de Avaliação Tática (a cargo do COFA) e Inspecções de âmbito Interno (inspecções a cargo dos Comandantes/Directores/Chefes).

¹⁸ Quando a inspecção é efectuada pela IGFA, o Relatório Final é submetido para apreciação e despacho do CEMFA

tem a seu cargo o controlo financeiro externo das instituições que integram a Administração Pública, sendo “o *órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas*”.¹⁹ De acordo com a Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto²⁰, o TC “*fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efectiva responsabilidades por infracções financeiras*” (cfr n.º 1 do artigo 1.º) e “*tem jurisdição e poderes de controlo financeiro no âmbito da ordem jurídica portuguesa, tanto no território nacional como no estrangeiro*” (cfr n.º 2 do artigo 1.º).

As inspecções-gerais e outras entidades de controlo de auditoria estão sujeitas ao dever especial de colaboração com o TC (cfr n.º 1 do artigo 12.º), devendo comunicar-lhe os seus programas anuais e plurianuais de actividades (alínea a) do n.º 2 do artigo 12.º), bem como realizar acções, incluindo o acompanhamento da execução orçamental e de gestão das entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro, quando solicitado por este Tribunal, tendo em conta os critérios e objectivos por este fixados (alínea a) do n.º 2 do artigo 12.º).

O Estado-Maior-General das Forças Armadas e respectivos Ramos, bem como as unidades militares estão obrigados à prestação de contas (cfr. alínea g) do n.º 1 do artigo 51.º), devendo as mesmas ser elaboradas de acordo com as normas aprovadas pelo TC (cfr. n.º 6 do artigo 52.º). A falta injustificada da remessa das contas, sem prejuízo da correspondente sanção, poderá originar a realização de uma auditoria (cfr. n.º 7 do artigo n.º 52).

As competências fundamentais do TC, consoante a sua natureza, podem agrupar-se da seguinte maneira:

- Fiscalização preventiva;
- Fiscalização sucessiva: de mera apreciação ou de julgamento;
- Competência sancionatória.

A Fiscalização preventiva corresponde ao acto de verificar se os diplomas, despachos, contratos e outros documentos, sujeitos a este tipo de fiscalização, estão conformes com as leis em vigor e se os respectivos encargos têm cabimento em verba orçamental própria.

¹⁹ **Tavares**, José, et al, Tribunal de Contas, Livraria Almedina, Coimbra, in prefácio do Prof. Dr. António de Sousa Franco pág. 13.

²⁰ A Lei que estabelece a Organização e Processo do Tribunal de Contas.

A Fiscalização sucessiva é concretizada através da fiscalização sucessiva da legalidade da arrecadação das receitas e da realização das despesas dos organismos sujeitos a prestação de contas (cfr. artigo n.º 50).

No que diz respeito à competência sancionatória, o TC pode aplicar multas sempre que se comprove a ocorrência de infracções à lei.

No sentido de assegurar que no decurso de qualquer actividade da gestão pública se possa obter o melhor aproveitamento dos dinheiros públicos, compete ao TC, no âmbito do artigo 219.º da CRP, avaliar do mérito financeiro, recorrendo a indicadores que apliquem metodologias e critérios que permitam garantir princípios, tais como o da eficiência, o da formalidade, o da personalidade e o da justiça. Esta avaliação de mérito constitui parte da missão do TC como se infere das palavras seguintes do conselheiro Alfredo de Sousa: *“ao exigir-se que a despesa tenha em vista a obtenção do máximo rendimento com o mínimo dispêndio, tendo em conta a utilidade e prioridade da despesa e o acréscimo de produtividade daí decorrente, está-se a impor uma legalidade substancial que consiste no mérito da decisão. Este mérito deverá ser assegurado, desde logo, por uma avaliação ao longo do processo da realização da despesa como factor corrector da gestão. Ao sistema de gestão deve, pois, estar associado um sistema de controlo e avaliação fiável e eficaz que contribua para a tomada das melhores decisões financeiras.”*²¹

Em 4 de Abril de 2005²², o Presidente do TC criou uma equipa de auditoria dedicada à área da Defesa Nacional – com actuação programada até ao final de 2005, prorrogável anualmente até 31 de Dezembro de 2007 - com o objectivo de *“desenvolver acções de controlo na área da Defesa Nacional”*. Esta equipa procurará *“incentivar o aperfeiçoamento dos sistemas e dos procedimentos contabilísticos e financeiros em vigor na defesa, através de auditorias e de um acompanhamento muito próximo das medidas correctivas entretanto adoptadas. As auditorias financeiras, de sistemas e de gestão a realizar examinarão os aspectos mais relevantes da Defesa, nomeadamente, o planeamento, a execução e o controlo da lei de Programação Militar e a organização das contas das unidades, estabelecimentos e órgãos dos três Ramos das Forças Armadas,”*.

²¹ **Sousa, Alfredo José de**, “Controlo da Qualidade da Despesa Pública”, Revista do Tribunal de Contas n.º 35, Lisboa, 2001, pág.174.

²² **Sousa, Alfredo José de**, in Jornal de Negócios, edição de 26 de Abril de 2006.

6. ANÁLISE

O exercício da função auditoria processa-se em estrita concordância com o normativo legal em vigor e visa assegurar que a gestão dos recursos disponibilizados – normalmente escassos perante as necessidades inventariadas -, obedeça a rigorosos critérios de eficácia na realização dos objectivos e de eficiência no seu emprego, bem assim como efectuar um adequado controlo de gestão que permita medir a evolução e introduzir as medidas correctivas que viabilizem a concretização do desempenho planeado²³, pois *“não se pode gerir o que se não percebe e não se percebe o que se não mede”*²⁴.

A necessidade de obter o melhor aproveitamento dos orçamentos que lhes foram atribuídos – provenientes dos recursos financeiros públicos -, levou a que as Forças Armadas tivessem introduzido mecanismos de controlo interno que tempestivamente permitam determinar os desvios e introduzir as medidas correctivas que viabilizem alcançar os objectivos traçados, no estrito cumprimento dos orçamentos disponibilizados. Por outro lado, a necessidade de aperfeiçoar este controlo interno motivou a introdução da função inspecção no interior de cada Ramo das Forças Armadas e demais órgãos que integram o Ministério da Defesa Nacional.

A função inspecção foi introduzida nas Forças Armadas com a criação da Inspeção-Geral das Forças Armadas (IGFAR)²⁵ que desenvolveu uma actividade de grande importância, enquanto instrumento de controlo interno e de gestão do MDN. No entanto, a introdução do sistema de controlo interno da administração financeira do Estado²⁶ e ainda a necessidade de aproximar a actividade inspectiva do preceituado pelas normas nacionais e internacionais de auditoria e revisão originou

²³ Este controlo só é possível se houver possibilidade de medir o desempenho da organização, o que implica o estabelecimento de padrões, a obtenção de informação que assegure a comparação dos resultados efectivos com os desejados e implementação das acções correctivas de quaisquer desvios negativos face aos padrões estabelecidos. (in **Donnelly et al**, Administração- Princípios de Gestão Empresarial -10.ª Edição, Mcgraw Hill, pág. 560.

²⁴ **Donnelly et al**, obra citada pág. 259.

²⁵ A IGFAR foi criada na sequência do Decreto-Lei n.º 133/95, de 9 de Junho.

²⁶ O Sistema de controlo interno da administração financeira do Estado foi introduzido pelo Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho.

a alteração da designação para Inspeção-Geral da Defesa Nacional (IGDN),²⁷ bem como o adequado ajustamento na sua missão.

A IGDN “é um serviço central de inspecção, auditoria, fiscalização e apoio técnico do Ministério da Defesa Nacional, ...”, ao qual “...compete, em geral, velar pela rigorosa observância da legalidade e controlar a utilização dos recursos humanos, materiais e financeiros, tendo em vista a sua eficiência, eficácia, métodos e procedimentos de gestão, bem como a salvaguarda do interesse público”

A IGDN realiza inspecções ordinárias aos vários sectores que integram o MDN, utilizando métodos de auditoria, tendo em vista verificar o cumprimento da lei e avaliar a eficiência e eficácia dos serviços inspeccionados, de acordo com os respectivos planos de actividades. Com vista à realização de uma adequada coordenação entre a IGDN e os órgãos inspectivos dos Ramos, estes informam aquela Inspeção-Geral, até ao final do mês de Junho de cada ano, quais as inspecções previstas para o ano seguinte.

Os órgãos inspectivos, existentes em cada um dos Ramos das Forças Armadas, destinam-se a funcionar como órgãos de apoio dos seus Chefes de Estado-Maior para o estudo, concepção, planeamento e inspecção das actividades dos respectivos Ramos.

Na Marinha, a função inspecção (regulada pela publicação IAA(3) – Actividades de Inspeção) é exercida pelo EMA, sob a direcção do Vice-CEMA, incidindo sobre o cumprimento da legislação e das determinações existentes, a correcta administração dos recursos postos à disposição e avaliação dos graus de desempenho, abrangendo a proposta de medidas de correcção eventualmente necessárias (cfr artigo 21.º). Paralelamente à condução da função inspecção pelo EMA, também os titulares dos OCAD têm competência para inspeccionarem os órgãos e serviços da Marinha no âmbito da autoridade técnica de que dispõem, bem como os comandantes operacionais e administrativos para avaliarem as unidades atribuídas. No que diz respeito às auditorias financeiras e inspecções aos sistemas de controlo financeiro e patrimonial, a sua realização é da responsabilidade da DAR.

No Exército, o sistema de inspecção assenta na IGE que tem como incumbência apoiar tecnicamente o General CEME no exercício das funções de

²⁷ A IGDN foi instituída pelo Decreto-Lei n.º 72, de 26 de Fevereiro.

controlo e avaliação, competindo-lhe essencialmente: fiscalizar o cumprimento das disposições em vigor e das determinações do CEME; avaliar o grau de eficácia geral das Unidades, Estabelecimentos e Órgãos do Exército; e propor medidas conducentes ao aperfeiçoamento do Exército.

A actividade da inspecção no Exército encontra-se regulada pela publicação RAD-95 – Regulamento para Inspeção no Exército. A actividade inspectiva do Exército, no que concerne à actividade administrativa, é essencialmente exercida com a realização de IGO. No entanto a avaliação operacional das suas Unidades (verificação das capacidades de reacção do encargo operacional, na passagem de uma situação de paz para uma situação de guerra, e de sobrevivência do encargo operacional numa área de atribuição de missão, onde poderá ser submetida a acções de combate específicas) é conseguida através da realização de OPEVAL que se revestem de grande importância para o Exército, pois *“tendem a constituir um instrumento exclusivo de avaliação da operacionalidade e prontidão das unidades, condicionando os programas de instrução e treino, com vista à padronização dos procedimentos e equipamentos das forças multinacionais”*.

Na Força Aérea, o exercício da função inspecção é assegurado pelo SIFA, que inclui a IGFA, estruturas próprias dos Comandos Funcionais e Órgãos situados a esse nível de decisão e outros Órgãos a quem tal responsabilidade está cometida. Da actividade inspectiva da Força Aérea, que no seu essencial é semelhante ao que se passa na Marinha e no Exército, destacamos a Prevenção de Acidentes que não tem equivalente naqueles Ramos.

Os órgãos inspectivos dos Ramos das Forças Armadas e do MDN estão sujeitos ao dever especial de colaboração com o TC, devendo comunicar-lhe os seus programas de actividades, bem como realizar acções de controlo financeiro, quando solicitado por este Tribunal, tendo em conta os critérios e objectivos por este fixados.

O Estado-Maior-General das Forças Armadas e respectivos Ramos, bem como as unidades militares estão obrigados à prestação de contas, devendo as mesmas ser elaboradas de acordo com as normas aprovadas pelo TC. A falta injustificada da remessa das contas, sem prejuízo da correspondente sanção, poderá originar a realização de uma auditoria por parte deste Tribunal. O incumprimento de uma

ordem de apresentação de documentos constitui crime de desobediência qualificada, cabendo ao Ministério Público a instrução do respectivo processo em Tribunal competente.

O TC pode exercer acções de fiscalização preventivas ou sucessivas e dispõe ainda de competência sancionatória. A Fiscalização preventiva corresponde ao acto de verificar se os diplomas, despachos, contratos e outros documentos, sujeitos a este tipo de fiscalização, estão conformes com as leis em vigor e se os respectivos encargos têm cabimento na verba orçamental própria, existindo dois tipos de fiscalização prévia: a que o TC exerce através do visto e a que é concretizada com a emissão da declaração de conformidade. A Fiscalização sucessiva é concretizada através da fiscalização sucessiva da legalidade da arrecadação das receitas e da realização das despesas dos organismos sujeitos a prestação de contas. A competência sancionatória do TC é consubstanciada através da aplicação de multas sempre que se comprove a ocorrência de infracções à lei.

A acção do TC procura ainda avaliar do mérito financeiro obtido com a aplicação dos dinheiros públicos, procurando que deles se obtenha o melhor resultado. Em 4 de Abril de 2005, devido à especificidade própria das Forças Armadas, o TC criou uma equipa de auditoria dedicada à área da Defesa Nacional – com actuação até ao final de 2005, prorrogável anualmente até 31 de Dezembro de 2007 - com o objectivo de *”desenvolver acções de controlo na área da Defesa Nacional e incentivar o aperfeiçoamento dos sistemas e dos procedimentos contabilísticos e financeiros em vigor na Defesa, através de auditorias e de um acompanhamento muito próximo das medidas correctivas entretanto adoptadas”*.

O TC pode *“nos termos da lei, após comunicação às entidades interessadas, publicitar os seus actos através dos meios de comunicação social e de outros meios”*²⁸.

A colaboração entre o TC e todos os sectores que integram o MDN tem sido boa. Na *“generalidade das situações e relativamente às recomendações formuladas pelo Tribunal ..., as entidades visadas procuraram acatá-las, não repetindo nos procedimentos subsequente os vícios apontados”*²⁹.

²⁸ **Tribunal de Contas**, Relatório de Actividades e Contas de 2004, pág.13.

²⁹ **Tribunal de Contas**, obra citada, pág.24.

Todas as inspecções, seja qual for o Ramo em que tenham lugar, têm como principal objectivo contribuir para o aumento da eficiência e da eficácia do Ramo no cumprimento das missões atribuídas, consistindo, fundamentalmente, na verificação da observância da legalidade e adequabilidade da administração dos meios humanos, materiais e financeiros. As inspecções permitem a identificação das deficiências existentes e das soluções susceptíveis de as eliminar ou atenuar, pelo que envolvem sempre a apresentação de recomendações para aprovação superior e acompanhamento das acções necessárias à eliminação ou minimização das deficiências observadas.

As inspecções tomam designações diferentes em cada um dos Ramos, mas independentemente dessa designação, poderão ser de âmbito global ou sectorial, e avaliarem situações de natureza técnica, programas e sistemas e actividades operacionais.

Qualquer inspecção é sempre determinada através de uma directiva a promulgar pelo titular da entidade competente, independentemente do tipo de inspecção. A directiva em apreço incluirá, entre outros elementos, os objectivos específicos a atingir, a constituição da equipa de inspecção e identificação do respectivo chefe e ainda o período fixado para a realização da inspecção.

A realização das inspecções começa com uma Reunião Inicial da equipa de inspecção com o comandante/director/chefe e os elementos por este designados, na qual o chefe da equipa de inspecção informará o conjunto dos procedimentos a adoptar e esclarecerá eventuais dúvidas suscitadas. Após terminada a inspecção a equipa de inspecção reunirá para efeitos de apreciação global e classificação, devendo haver de seguida uma Reunião Final em que participarão, em princípio, os mesmos elementos que estiveram presentes na Reunião Inicial e que visa a apresentação da forma como a inspecção decorreu, informar e quais os resultados obtidos, esclarecer eventuais pontos em dúvida e aprofundar as causas das deficiências ou limitações detectadas.

A Reunião Final é o último acto formal da inspecção, seguindo-se a elaboração do Relatório Final da inspecção, a base documental, a partir da qual serão tomadas as decisões conducentes à eliminação ou minimização das deficiências identificadas durante a inspecção. Este relatório deverá incluir a identificação concisa das

deficiências que afectam a eficiência e a eficácia do organismo inspeccionado e também a recomendação de medidas que tenham sido identificadas como adequadas para eliminação ou minimização das deficiências em apreço.

Após a elaboração do Relatório Final dar-se-á início à fase de *“follow-up”*. Quando esta fase estiver concluída, o que só acontece quando a deficiência identificada for eliminada, o sistema de controlo de inspecções de cada Ramo é actualizado em conformidade, terminando então oficialmente a acção inspectiva.

A actividade de inspecção deverá ter carácter construtivo, devendo os inspectores assumir uma boa atitude profissional que permita conhecer a efectiva situação e habilitar a produção de recomendações para melhorar a eficiência e assegurar a eficácia dos organismos inspeccionados. A inspecção deverá manter-se credível quanto à sua utilidade, pelo que os inspectores terão de ter a adequada graduação e gozar de prestígio pela sua capacidade técnica.

A acção inspectiva é uma função imprescindível para a boa gestão do MDN e das Forças Armadas, dependendo o valor do serviço prestado da qualidade das equipas, a qual estará directamente associada à competência dos profissionais que as integram, devendo os mesmos ser profissionais respeitados e reconhecidamente competentes. Para uma boa inspecção é igualmente importante que sejam adoptadas as melhores práticas de auditoria nacional e internacional. De entre as boas práticas normalmente adoptadas, incluímos no Anexo C as que considerámos mais relevantes e que poderão contribuir decididamente para o sucesso de qualquer acção inspectiva.

Apesar de se afigurar desejável que cada Ramo continue a dispor do seu órgão inspectivo próprio, considera-se que, caso a nível superior venha a ser decidido integrar a actividade inspectiva num único órgão inspectivo comum a todos os sectores do MDN, a actividade inspectiva poderá continuar a contribuir decisivamente para uma gestão de sucesso, desde que nesse órgão sejam colocados profissionais competentes que desenvolvam a sua acção assente em valores tais como: o espírito de cooperação, a integridade, o futuro como espaço de realização, excelência profissional e valorização das pessoas. Como excepção a essa eventual integração, considera-se que deverão continuar residentes nos Ramos as suas actividades específicas, bem como a avaliação operacional.

À semelhança do que acontece com a Administração Pública Portuguesa, também a prática da inspecção nas Forças Armadas é em grande parte constituída por um conjunto de acções inspectivas, na sua maioria essencialmente viradas para a observância da legalidade com que são aplicados os recursos humanos, materiais e financeiros colocados pelo Estado ao seu dispor, tendo em conta essencialmente o critério da eficácia, caminhando ainda timidamente na utilização de critérios de eficiência e de economia. Mesmo o TC, o órgão que em Portugal tem a seu cargo o controlo financeiro externo das instituições que integram a Administração Pública, exerce a sua actividade, apreciando somente a boa gestão financeira e efectiva responsabilidades por infracções financeiras através da fiscalização da legalidade e regularidade das despesas públicas, portanto tendo uma reduzida visibilidade do mérito obtido com a aplicação dos fundos disponibilizados, apesar das intenções anunciadas pelo seu Presidente

O facto de as auditorias efectuadas pelo TC³⁰ à gestão financeira dos orçamentos disponibilizados pelo Estado às Forças Armadas terem encontrado algumas irregularidades, designadamente no que concerne à aplicação das dotações orçamentais inscritas na Lei de Programação Militar, determinou a criação de uma equipa dedicada em exclusividade ao controlo financeiro da área do Ministério da Defesa Nacional, estando já previsto que a sua actuação se prolongue até ao final de 2007.

Fazendo fé nas intenções anunciadas pelo anterior Presidente do TC e no aumento da cada vez maior pressão da opinião pública, com eco na comunicação social e reflexos nas acções a desencadear muito provavelmente em sede de Assembleia da República, o TC irá passar a valorizar cada vez mais a avaliação do mérito obtido com a aplicação dos dinheiros atribuídos, na linha do que a maioria dos sistemas de Auditoria Financeira existentes na Europa vem fazendo, conforme é o caso do “*UK National Audit Office*” (NAO) no Reino Unido, que tem como sua missão ajudar o governo e os vários departamentos públicos a gastar melhor os dinheiros provenientes dos cidadãos, ou seja, procurar que sejam obtidos os

³⁰ Como consta nos Relatórios do TC sobre as auditorias efectuadas aos programas Brigada Aerotransportada Independente (BAI) e Grupo de Aviação Ligeira do Exército (GAE) financiados no âmbito da LPM e auditoria à documentação das contas das U/E/O do Exército.

maiores benefícios com a sua utilização. No sentido de acelerar a melhoria do exercício da gestão pública no Reino Unido, o NAO sempre que identifica sectores com desempenhos relevantes, identifica as boas práticas desenvolvidas e informa os demais sectores onde as mesmas poderão ter aplicação, informação que poderá ser veiculada através de orientações escritas, realização de seminários ou conferências, sendo as melhores práticas levadas ao conhecimento geral através da publicação em revistas ou boletins informativos. No Anexo B apresentamos uma breve caracterização da forma como o NAO conduz a sua acção.

A mais que previsível redução dos recursos a serem disponibilizados à Administração Pública e, por conseguinte, também às Forças Armadas, irá originar a necessidade de reforçar a utilização de critérios de eficiência que viabilizem o aumento do mérito da sua utilização e assim tirar o melhor proveito possível com o seu emprego. Com a entrada em funcionamento do módulo de gestão financeira do Sistema de Informação de Gestão da Defesa Nacional³¹, no início de 2006, começam a estar criadas as condições para um melhor e mais rápido controlo orçamental das dotações orçamentais colocadas ao dispor das Forças Armadas. No entanto, uma boa apreciação do mérito alcançado apenas pode ser alcançada através da análise dos resultados obtidos (a outra forma é a que se consegue com a regulação do mercado, mas que não se aplica no caso das Forças Armadas), pelo que a gestão das Forças Armadas terá de caminhar decididamente para uma gestão por objectivos, sendo a avaliação final determinada em função dos resultados obtidos. Este tipo de gestão pressupõe um reforço na qualidade dos planos de actividades de todos os sectores internos, a adopção de modernas técnicas de gestão e a adopção de sistemas de avaliação fiáveis, amigáveis, que facilitem o caminhar na direcção pretendida, o que, de certa forma, já começou a acontecer com a anunciada adopção de indicadores-chave de desempenho em função da missão e visão estratégica de cada Sector/Organismo, prática que a Marinha pretende vir a adoptar em breve, com a utilização de *“Ballanced Score Cards”*.

A má justificação, tão do agrado dos gestores nacionais, de que não são obtidos resultados devido à falta ou escassez de recursos tem de ser erradicada do sector da Administração Pública. Terão de ser sempre produzidos resultados que

³¹ O Sistema Integrado de Informação de Gestão da Defesa Nacional prevê ainda a criação dos módulos de Gestão de Manutenção e de Auditoria.

deverão ser tão próximos das metas estabelecidas quanto possível (estas terão de ser realistas em função dos recursos disponíveis!), resultados esses que não deverão deixar de ser avaliados. Desta forma, há que investir: no aperfeiçoamento dos sistemas de controlo interno, na melhoria do exercício da função inspecção pelos órgãos internos de inspecção e ainda pela melhor aceitação do controlo externo – este deverá ser entendido como uma real possibilidade de obter melhores orientações que ajudem a ter melhores desempenhos no futuro, o que implicará certamente uma atitude bem diferente da que hoje é tida pela maioria dos nossos concidadãos.

Para que a gestão dos recursos disponibilizados possa ser tão rentabilizada quanto possível, terá o MDN e todos os sectores que o integram – bem assim como todos os sectores da Administração Pública – de estabelecer previamente metas a alcançar e avaliar os resultados obtidos, obviamente dentro do mais estrito cumprimento da legalidade. Finalmente há que premiar os melhores e melhorar os piores, para o que muito contribuirá o conhecimento da forma como o exercício da actividade for efectuado, com a identificação das deficiências e posterior introdução das necessárias medidas correctivas. Na realidade, só uma gestão transparente, baseada em critérios de eficácia, eficiência e economia permitirá coroar de êxito o processo de desenvolvimento e modernização do país.

7. CONCLUSÕES

Enquanto a actividade de controlo interno é uma prática que há muito vem sendo exercida nas Forças Armadas, a função inspecção, executada pelos respectivos órgãos inspectivos, só foi instituída com as actuais leis orgânicas. A IGDN, que funciona na dependência directa do Ministro da Defesa Nacional, tem como incumbência *“velar pela rigorosa observância da legalidade e controlar a utilização dos recursos humanos, materiais e financeiros pelo MDN e sectores a ele subordinados, tendo em vista a sua eficiência, eficácia, métodos e procedimentos de gestão, bem como a salvaguarda do interesse público”*.

No Exército e na Força Aérea existem organismos dedicados ao exercício da função inspecção, respectivamente, a IGE e o SIFA, enquanto que na Marinha tal exercício reside no EMA, sob a direcção do Vice-CEMA. Nos três Ramos, o

exercício desta função tem como principal objectivo contribuir para o aumento da eficiência e da eficácia do Ramo no cumprimento das missões atribuídas, consistindo, fundamentalmente, na verificação da observância da legalidade e adequabilidade da administração dos meios humanos, materiais e financeiros, permitindo a identificação das deficiências existentes e das soluções susceptíveis de as eliminar ou atenuar, pelo que envolvem sempre a apresentação de recomendações para aprovação superior. Para além destes órgãos inspectivos, também os OCAD e os comandos operacionais e administrativos podem exercer esta função no âmbito da sua autoridade.

A necessidade de existência de órgãos inspectivos nas Forças Armadas é incontestável. No entanto, admitimos que, dentro da política de concentração de serviços comuns aos três Ramos das Forças Armadas e ao MDN, a função inspecção poderá vir a ser efectuada por uma só inspecção-geral e, se bem organizada, continuar a contribuir decisivamente para uma gestão de sucesso. Como excepção a essa eventual integração, considera-se que deverão continuar residentes nos Ramos as suas actividades específicas, bem como a avaliação operacional própria.

Em consequência de o financiamento das Forças Armadas provir dos dinheiros públicos, o controlo do modo como o mesmo é empregue adquire grande importância, estando estas obrigadas à prestação de contas e sujeitas a auditorias financeiras, a cargo do TC. A prestação de contas é efectuada de acordo com as normas aprovadas por aquele Tribunal, sendo de referir que a falta injustificada da remessa das contas, sem prejuízo da correspondente sanção, poderá originar a realização de uma auditoria por parte deste Tribunal e que o incumprimento de uma ordem de apresentação de documentos constitui crime de desobediência qualificada, cabendo ao Ministério Público a instrução do respectivo processo em Tribunal competente.

No sentido de otimizar a prestação de contas pelas Forças Armadas, que detêm uma especificidade muito própria, o TC criou uma equipa dedicada a este sector da vida pública portuguesa, com actuação prevista até ao fim de 2007. De acordo com a lei, o TC pode, após comunicação às entidades interessadas, publicitar os seus actos através dos meios de comunicação social.

O TC pretende ter uma acção pedagógica junto das entidades, as quais, na generalidade das situações e relativamente às recomendações formuladas pelo Tribunal, procuraram acatá-las, não repetindo nos procedimentos subsequente os vícios apontados.

No que concerne ao MDN e sectores dele dependentes, designadamente os Ramos das Forças Armadas, vêm progressivamente colhendo maiores benefícios com o exercício das acções inspectivas, quer da IGDN quer da efectuada pelo órgão inspectivo próprio. No entanto, reconhece-se que a influência do exercício desta função poderá ser muito maior, se for utilizada de forma integrada e sistémica e assente nas melhores práticas da auditoria e também com a adopção de uma avaliação de mérito, tão extensa quanto possível, acerca do modo como os dinheiros públicos são empregues e que considere, não só os critérios da economia, eficácia e eficiência, mas também o conteúdo, oportunidade e oportunidade da despesa, isto é, o mérito do dispêndio.

A gestão de mérito que se pretende exercer deverá considerar permanentemente a capacidade de avaliar os desvios verificados no exercício da actividade relativamente ao que foi planeado e de introduzir as oportunas medidas correctivas identificadas, quer pelo controlo interno, quer pelos seus órgãos inspectivos.

Para que isso seja possível terão que ser adoptados métodos modernos de gestão por objectivos e avaliação pelos resultados, o que envolverá necessariamente a utilização de indicadores-chave de desempenho tais como *“Ballanced Score Cards”*.

Face a tudo quanto escrevemos, e independentemente das grandes melhorias que são de esperar com a adopção de sistemas integrados de informação adequados – que não só garantirão um controlo permanente, mas também uma mais rápida tomada de decisão no que concerne a medidas correctivas para eliminar os desvios que venham a ser observados – e ainda as provenientes da introdução de melhores práticas de auditoria, consideramos que o exercício da função inspecção contribui decisivamente para que o MDN e os Ramos das Forças Armadas possam, no mais estrito cumprimento da legalidade e regularidade, cumprir

eficazmente as suas missões e obter maior eficiência dos recursos que lhe são disponibilizados.

ANEXO A

GLOSSÁRIO

Auditoria – é um exame ou verificação de uma dada matéria tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente bem preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer. **(Normas de Auditoria da INTOSAI revistas no XV Congresso da INTOSAI, Cairo, 1995, in Inspeção-Geral de Finanças – www.igf.min-financas.pt/)**

Avaliação – é uma acção de controlo que consiste na medição ou apreciação dos resultados que estão a ser atingidos. A avaliação permite, através duma comparação com normas ou padrões, estabelecer classificações ou determinar desvios em relação aos desvios fixados, o que determina a eficácia atingida. **(RAD 95 – Regulamento para a Inspeção no Exército, página 2-2)**

Controlo – Acção permanente global exercida por qualquer titular de comando, direcção ou chefia, independentemente do seu nível hierárquico, através do qual o mesmo se assegura do cumprimento dos princípios, regulamentos, normas, directivas, instruções, ordens e programas adoptados e de que a coordenação entre sectores está a ser observada e executada. **(in RFA 25-1(B) – Sistema de Inspeção da Força Aérea (SIFA), Estado-Maior da Força Aérea, 1998, cfr pág. 1-1)**

Direcção - função administrativa que orienta as pessoas na direcção dos objectivos a serem alcançados. **(Chiavenato, Idalberto, Introdução à Teoria da Administração, cit., pp. 267)**

Eficácia – Capacidade de atingir com a maior prontidão os objectivos fixados, definindo-se o respectivo grau através de expressão pontual entre o objectivo a atingir e os resultados alcançados. Grau segundo o qual a organização realiza os

seus fins **(in IAA3(B) – Actividades de Inspeção, Estado-Maior da Armada, 1999, cfr. Pág, 2-1)**

Eficiência – Capacidade de executar correctamente as tarefas com a maior simplicidade e economia de meios, permitindo avaliar uma opção em si mesmo, independentemente dos objectivos a atingir. A eficiência é maior quando se utilizam menos recursos para produzir os mesmos ou melhores resultados **(in IAA3(B) – Actividades de Inspeção, Estado-Maior da Armada, 1999, cfr. Pág, 2-1)**

Inspeção – Acção periódica, de âmbito variável, exercida pelo Comandante, Director ou Chefe, ou em seu nome por entidade para tal nomeada, com o objectivo de tomar conhecimento dos problemas existentes, das suas possíveis causas e consequências e encontrar soluções correctivas, tendo em vista a resolução dos mesmos. **(in RFA 25-1(B) – Sistema de Inspeção da Força Aérea (SIFA), Estado-Maior da Força Aérea, 1998, cfr pág. 1-2)**

Organização - função administrativa que consiste no agrupamento das actividades necessárias para realizar aquilo que foi planeado. **(Chiavenato, Idalberto, Introdução à Teoria da Administração, cit., pp. 267)**

Planeamento - função administrativa que antecipadamente determina quais os objectivos e o que deve ser feito para alcançá-los. **(Chiavenato, Idalberto, Introdução à Teoria da Administração, cit., pp. 267)**

Qualidade – Conjunto de características de uma entidade que lhe confere aptidão para satisfazer necessidades explícitas ou implícitas, podendo estas ser traduzidas em termos de critérios (requisitos de qualidade), envolvendo aspectos de desempenho, de facilidade de utilização, de disponibilidade, de fiabilidade, de manutenção, de segurança, de ambiente e de economia. **(in RFA 25-1(B) – Sistema de Inspeção da Força Aérea (SIFA), Estado-Maior)**

ANEXO B**THE UK NATIONAL AUDIT OFFICE (NAO)**

(www.nao.org.uk)

A missão do NAO é ajudar a nação a gastar inteligentemente.

A visão do NAO é a de promover os padrões mais elevados na gestão financeira e informar a conduta das entidades públicas, bem como os benefícios introduzidos nos serviços públicos.

O NAO desenvolve a sua actividade assente nos seguintes pilares:

- A primeira responsabilidade do gestor público é a de apoiar o Governo na sua tarefa de empregar bem o dinheiro dos contribuintes;
- Levar os serviços públicos a melhorarem o seu desempenho para que a sociedade possa ter melhores serviços e benefícios;
- Desenvolver as melhores práticas e os melhores produtos que ajudem os serviços públicos a melhorar as suas actividades.

O NAO, desenvolve a sua actividade, tendo como valores: o espírito de cooperação; a integridade; o futuro como espaço de realização; introduzir valor acrescentado; transparência de comunicações; excelência profissional; e valorização das pessoas.

O NAO é liderado pelo Auditor Geral que tem a obrigação de informar o Parlamento dos gastos do Governo.

O NAO efectua auditorias aos departamentos governamentais, agências e outros departamentos públicos e informa o parlamento acerca dos benefícios conseguidos com o emprego dos dinheiros públicos.

Sempre que o NAO, após a realização das auditorias, identifica sectores onde é possível introduzir melhorias, no relatório respectivo apresenta as recomendações que as viabilizem, recomendações normalmente aceites e conducentes de melhores desempenhos no futuro.

A realização das auditorias aos departamentos governamentais, agências e outros departamentos públicos rege-se por critérios de economia, de eficácia e eficiência com são empregues os dinheiros públicos. Para o NAO:

- **Economia** significa minimizar os custos dos recursos utilizados (gastar menos!)
- **Eficiência** significa a relação entre o resultado final e os recursos utilizados para atingir esse resultado (gastar bem!);
- **Eficácia** significa a relação entre os resultados pretendidos e os alcançados (gastar com inteligência!).

Após a elaboração do relatório de auditoria, os órgãos auditados, sejam pertencentes ao Governo ou a departamentos públicos, estes têm dois meses para responder às recomendações apresentadas no relatório.

Por ano, o NAO responde a cerca de 400 perguntas do Parlamento acerca do modo como os dinheiros públicos são utilizados e quais os benefícios obtidos.

O NAO investe na contínua formação profissional dos seus quadros, procurando que a sua actividade se exerça ao nível da excelência e possa enfrentar com sucesso os novos desafios.

A melhoria da qualidade dos serviços públicos é conseguida através da promoção da eficiência e da recusa em tolerar a mediocridade. Esta meta pode ser alcançada através:

- da revisão das práticas dos serviços e departamentos públicos realizadas nos últimos cinco anos e identificar o melhor prestador de serviços;

- do estabelecimento de novos objectivos para todos os departamentos e serviços públicos, procurando obter uma melhoria da qualidade e da eficiência dos serviços prestados;
- Monitorizar os desempenhos e intervir racionalmente nos serviços que não estão tendo desempenhos aceitáveis e dar liberdade de gestão aos que estão tendo gestões de sucesso.

O NAO sempre que identifica sectores com desempenhos relevantes, identifica as boas práticas desenvolvidas e informa os demais sectores onde as mesmas poderão ter aplicação. Esta informação poderá efectuada através da elaboração de orientações escritas, realização de seminários ou conferências, sendo as melhores práticas levadas ao conhecimento geral através da sua publicação em revistas ou em boletins informativos.

O NAO procura igualmente que o seu desempenho apresente um retorno dos dinheiros públicos que utiliza para financiar a sua actividade. Em 2004, do seu relatório de actividade destacamos:

- Auditadas actividades que representaram o emprego de £800 milhões dos dinheiros públicos;
- Elaborou 60 relatórios da actividade governativa;
- Poupou ao erário público £8 por cada £1 gasta no exercício da sua actividade;
- 90% dos organismos auditados aceitaram e implementaram as recomendações apresentadas.

O NAO procura que todos os gastos efectuados pela acção governativa sejam tornados públicos e desenvolve um programa de modernização por objectivos que viabilize o objectivo central que se pode resumir na expressão: ***“Um Governo melhor para que a vida das pessoas seja melhor”***.

ANEXO C
BOAS PRÁTICAS DE AUDITORIA INTERNA
(Extracto)¹

A Auditoria Interna é uma actividade independente, de avaliação objectiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia da gestão de risco, do controlo e dos processos de governação **(pág. 3)**.

O objectivo, autoridade e responsabilidade da auditoria interna deverão ser formalmente definidos numa carta, directiva ou outro documento afim, devendo nela constar a natureza dos serviços a executar. A actividade de auditoria interna deverá ser livre de interferências ao determinar o âmbito da auditoria, no desempenho e na comunicação dos resultados **(pág. 5)**.

No documento formal que estabelece a auditoria deverão constar:

- Os objectivos da actividade auditada e os mecanismos de controlo da organização a ser alvo da auditoria;
- Os riscos importantes inerentes à actividade, os seus objectivos, recursos, operações e a forma de manter os riscos a um nível aceitável;
- A adequação e eficácia da gestão dos riscos da actividade auditada;
- As oportunidades para aperfeiçoar a gestão de risco da actividade e os sistemas de controlo **(pág. 17)**.

Os auditores deverão possuir os conhecimentos das técnicas e matérias necessárias para o desempenho da sua responsabilidade individual **(Pág. 6)**.

¹ **O Enquadramento de Práticas Profissionais de Auditoria Interna**, The Institute of Internal Auditors, USA, 2003.

A actividade de auditoria interna contribui para o aperfeiçoamento da gestão do risco, controlo e sistemas de governação da organização. Para isso, na sua actividade, a auditoria interna deverá avaliar a exposição ao risco relativamente:

- À confiança e à integridade da informação;
- À eficiência e eficácia das operações;
- À salvaguarda dos activos da organização;
- Ao cumprimento das leis, regulamentos e contratos **(pág.10)**.

A actividade de auditoria interna avalia e contribui para o aperfeiçoamento da gestão do, controlo e sistemas de governação. No exercício desta actividade deverá ser avaliada a eficácia das medidas preventivas, detectoras e de minimização face a situações passadas, conforme apropriado, e a situações futuras ou incidentes prováveis de ocorrer **(pág. 129)**.

O programa de auditoria deverá ser aprovado antes do seu início e quaisquer ajustamentos deverão ser efectuados atempadamente. A aprovação do programa de auditoria deverá ser feito por escrito antes do início da auditoria **(pág. 181)**.

Os auditores internos deverão fundamentar as conclusões e resultados dos trabalhos em análises e avaliações adequadas. **(pág.185)**.

As comunicações dos resultados da auditoria deverão incluir objectivos do trabalho e o seu âmbito, bem como as conclusões aplicáveis, recomendações e planos de acção **(pág. 207)**.

O responsável pela auditoria interna deverá divulgar os resultados à entidade apropriada **(pág. 215)**. No entanto, antes de emitir o relatório final da auditoria:

- O auditor interno deverá discutir as conclusões e as recomendações com os níveis de gestão apropriados;
- A discussão das conclusões e das recomendações é habitualmente conseguida no decurso da auditoria e/ou reuniões após a conclusão da auditoria. Estas reuniões ajudam a assegurar a ausência de mal entendidos e incompreensões de factos, dando a oportunidade ao auditor para esclarecer pontos específicos e expressar pontos de vista sobre as revelações, conclusões e recomendações;
- O auditor deverá promover uma reunião com elementos da entidade auditada que possuam conhecimentos detalhados das operações e aqueles que possam autorizar a implementação das acções correctivas **(pág. 217)**.

Os relatórios de auditoria devem ser distribuídos aos membros da organização capazes de assegurar que os resultados da auditoria são devidamente tidos em consideração, para além dos responsáveis pela unidade auditada **(pág.217)**.

O responsável pela auditoria deverá estabelecer e manter um sistema de monitorização do efeito dos resultados comunicados à administração e que as acções por esta desencadeadas e eficazmente implementadas ou que esta decidiu aceitar o risco de não tomar qualquer medida **(pág. 219)**.

A responsabilidade pelo acompanhamento deve ser formalmente definida na carta ou documento afim à entidade que determinou a auditoria. Os factos a ter em conta ao comunicar os procedimentos necessários são:

- A importância da revelação participada;
- O grau de esforço e o custo estimado das medidas necessárias à eliminação da deficiência anunciada;
- Os riscos que poderão ocorrer, caso a acção correctiva venha a falhar;
- O período estimado para a correcção necessária **(pág. 221)**.

Quando o responsável pela auditoria interna for de opinião que os gestores superiores optaram por assumir um risco residual inaceitável para a organização deverá promover a discussão desse assunto com eles. Se a situação continuar por resolver, deverá o responsável pela auditoria colocar o assunto superiormente para decisão **(pág. 223)**.

BIBLIOGRAFIA

CAMPERS, João, Introdução ao Direito Administrativo, Âncora Editora, 8.^a edição, 2005.

CHIAVENATO, Idalbeto, Introdução à Teoria Geral da Administração, Makron Books, 4.^a edição.

DONNELLY, Gibson e Ivancevich, Administração – Princípios de Gestão Empresarial, Mc Graw Hill, 10.^a edição.

ESTADO-MAIOR DA ARMADA, IIA3 (B) – Actividades de Inspeção. 1999.

ESTADO-MAIOR DO EXÉRCITO – Inspeção-Geral do Exército, RAD 95 – Regulamento para a Inspeção no Exército, 1996.

FORÇA AÉREA PORTUGUESA – Inspeção-Geral da Força Aérea, Instruções de Utilização do Sistema de Inspeção da Força Aérea, 2002.

FORÇA AÉREA PORTUGUESA – RFA 25 -1 (B) – Sistema de Inspeção da Força Aérea, 1998.

SERAFIM, CMG Luís Carlos Calceteiro, ISNG, EMD - A Função Controlo nas vertentes económica e financeira, 2003.

MORAIS, Georgina e Isabel Martins, Auditoria Interna, Áreas Editora, 2.^a Edição, 2003.

MATEUS, Tenente-General Frutuoso Pires, Inspeção-Geral do Exército – O Seu Diagnóstico, 2000.

TAVARES, José e Lídio de Magalhães, Tribunal de Contas, Almedina, Coimbra, 1990.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, O Enquadramento de Práticas Profissionais de Auditoria Interna, EUA, 2003.

TRIBUNAL DE CONTAS, Relatório da Auditoria à Organização e Documentação das Contas das U/E/O do Exército, 2005.

TRIBUNAL DE CONTAS, Relatório da Auditoria N.º 08/05 –Auditoria aos Programas BAI (Brigada Aerotransportada Independente) e GALE (Grupo de Aviação Ligeira do Exército) financiado no âmbito da 3.ª LPM, 2005.

TRIBUNAL DE CONTAS, Relatório de Actividades de 2004, Lisboa, 2005.

CONSULTAS EFECTUADAS NA INTERNET

U.K. NATIONAL AUDIT OFFICE (Consulta efectuada em 29 de Dezembro de 2005, em www.nao.org.uk).

IPAI-INSTITUTO PORTUGUÊS DE AUDITORES INTERNOS (Consulta em 29 de Dezembro de 2005, em www.ipai.pt).

IIA – THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, (Consulta em 30 de Dezembro de 2005, em www.theiia.org).

INTOSAI – THE INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Consulta em 30 de Dezembro de 2005, em www.nao.org/intosai/edp).

EUROSAI – THE EUROPEAN ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Consulta em 11 de Janeiro de 2006, em www.tcontas/eurosai).

TRIBUNAL DE CONTAS – PLANO TRIENAL 2005 -2007: Objectivos estratégicos (Consulta em 11 de Janeiro de 2006, em www.tcontas).

INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION, ISO 9001 e ISO 9002 – Internal Audit Program (Consulta em 11 de Janeiro de 2006, em www.iso.org).

GERÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA, Auditoria Interna (Consulta em 12 de Janeiro de 2006, em www.ghc.com.br).

ENTREVISTAS/CONVERSAS PESSOAIS

- CMG José Figueiredo (Inspeção-Geral da Defesa Nacional);
- CFR Marques Pereira (Estado-Maior da Armada);
- Major Oliveira (Inspeção-Geral da Força Aérea).